Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 33058 du rôle
Inscrit le 15 juillet 2013

Audience publique du 7 juillet 2014

Recours formé par
Monsieur ... et Madame ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33058 du rôle, déposée en date du 15 juillet 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Manon ZENNER, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-…, tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 avril 2013 portant rejet de leur demande du 12 juillet 2012 tendant à la remise gracieuse d'impôts sur le revenu relatifs à l'année 2011 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 22 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Manon ZENNER au nom et pour le compte des demandeurs au greffe du tribunal administratif en date du 20 décembre 2013 ;

Vu le mémoire en duplique déposé le 20 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Manon ZENNER et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 juin 2014.

Le 5 juillet 2012, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., adressèrent au directeur de l'administration des Contributions directes une demande tendant à obtenir une remise d'impôts sur le revenu de l'année 2011, et plus particulièrement des impôts affectant la plus-value réalisée à l'occasion de la vente d'un immeuble sis à L-... ....

Par décision directoriale du 16 avril 2013, référencée sous le n° GR 146.12, le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la prédite demande en les termes suivants :

« *Vu la demande présentée le 12 juillet 2012 par le sieur ..., demeurant à L-..., ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse ;*

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant que la demande de remise gracieuse est motivée par le fait que le requérant n'a pas pu bénéficier de l'exemption de la résidence principale étant donné qu'il n'a pas vendu cette maison au cours de l'année suivant celle de l'emménagement dans sa nouvelle habitation ;

Considérant que la demande de remise gracieuse par le requérant est motivée par des considérations qui mettent en cause la mise en compte d'une plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble situé à ... et [qui] *indique les conditions individuelles et privées qui n'ont pas permis l'assimilation de cette habitation à une résidence principale ;*

Considérant qu'aux termes de l'article 102bis(3) L.I.R., une habitation appartenant au contribuable et qui était antérieurement occupée par lui est assimilée à une résidence principale, lorsque la réalisation de cette habitation intervient au cours de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation ;

Considérant qu'en l'espèce l'immeuble en question constituait la résidence habituelle du contribuable jusqu'au 19 novembre 2009, le délai visé à l'alinéa 3 endéans lequel le propriétaire doit avoir réalisé cette habitation a expiré le 31 décembre de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation, donc le 31 décembre 2010 ; que ce délai étant dépassé au moment de la vente en date du 13 juillet 2011, l'habitation n'est pas susceptible d'être assimilée à une résidence principale au sens de l'article 102bis(3) L.I.R. ;

Considérant donc qu'il ne saurait être question d'iniquité en ce qui est de l'impôt dû conformément aux dispositions légales (cf. Conseil d'Etat N° 7948 du 31 mai 1989) ;

Considérant encore que la voie gracieuse ne permet pas à réclamer la suspension des délais légaux, car elle n'a pas été instituée pour réaliser des conceptions de politique sociale ou économique, mais en dernière analyse elle a pour objet d'assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt selon l'article 101 de la Constitution (cf. T.A. N° 29891 du 11 mars 2013) ;

Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait dans le présent cas être admise faute de motivation dans ce sens ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ; (...) ».

Par requête déposée le 15 juillet 2013, Monsieur ... et Madame ... ont introduit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale portant rejet de leur demande en obtention d'une remise gracieuse.

Le paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », prévoyant un recours de pleine juridiction en la matière, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit en cause.

Le recours principal en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit en ordre subsidiaire.

Monsieur ... et Madame ..., ci-après « les époux ...-... », exposent à l'appui de leur recours avoir mis en vente leur maison de maître sise à ... dès mars 2009 pour un prix de vente fixé initialement à 2.400.000 euros. Si plusieurs personnes s'étaient rapidement montrées intéressées et que trois agences immobilières avaient été chargées de vendre la maison de maître dès octobre 2009, la vente ne fut toutefois réalisée que par acte notarié du 13 juillet 2011, les époux ...-... expliquant ce délai, d'une part, parce que la maison, située sur un terrain de 3 ares et 20 centiares avec une surface habitable de 450 m^2, ne se prêtait guère pour une maison unifamiliale, mais s'adressait, de par sa taille, aux familles aisées, s'agissant d'un véritable objet d'amateur, et d'autre part, parce que la maison, à part les fenêtres, n'avait plus été rénovée depuis sa construction, de sorte que d'importants frais de rénovation auraient été à charge des nouveaux acquéreurs.

Si les demandeurs avaient certes eu des offres d'achat de la part de professionnels souhaitant y établir dans ladite maison leur commerce ou leur cabinet, l'administration communale aurait toutefois refusé à ces professionnels une « autorisation d'établissement ou de commerce » dans la maison en question, de sorte que la maison n'avait pu être achetée que par des particuliers. Or, compte tenu de la crise économique, financière et immobilière, les agences immobilières chargées de la mise en vente de la maison auraient eu des difficultés à trouver un acquéreur apte à régler le prix de vente, déjà fortement réduit par rapport au prix initial, de sorte que les époux ...-... auraient dû baisser considérablement le prix de la maison, alors qu'ils auraient été contraints de vendre rapidement la maison afin de pouvoir apurer le prêt signé pour l'acquisition de la nouvelle demeure conjugale. Dans ce contexte, ils expliquent que pour alléger la charge financière, ils auraient dû signer un contrat de mise à disposition de ladite maison à l'entreprise ... pour la période de mai à juillet 2011.

Au bout du compte, les époux ...-... auraient dû vendre la maison pour un prix très inférieur au prix fixé par les agences immobilières, cette baisse de prix et le manque d'intéressés s'expliquant encore par le fait que ladite maison est située à côté du lycée Vauban, et partant exposée à des inconvénients et désagréments quotidiens, les époux ...-... affirmant ainsi avoir eu chaque jour des ennuis avec les élèves du lycée qui auraient constamment occasionné des problèmes en laissant leurs déchets dans leur jardin ou en s'assoyant sur leur mur, ce qui aurait nécessité à maintes reprises l'intervention de la police, Monsieur ... ayant d'ailleurs à plusieurs reprises dû prendre contact avec la direction du lycée afin de se plaindre du comportement des élèves, et ce sans résultat ; dans le même contexte, ils

soulignent encore les désagréments provoqués par la circulation très importante de bus scolaires dans la rue de leur maison.

Ils en concluent que ces raisons expliqueraient qu'ils n'aient pas pu vendre leur maison endéans le délai légal d'un an, de sorte que l'imposition de la plus-value générée par la vente de ladite maison, qui était la résidence principale des époux ...-... pour une durée de plus de 40 ans, et qui normalement aurait été exemptée, serait injuste et inéquitable.

En droit, les époux ...-... estiment pouvoir se prévaloir d'une rigueur objective consistant dans le fait de ne pas pouvoir bénéficier de l'exemption de la résidence principale, comme ils n'auraient pas réussi à vendre la maison endéans le cours de l'année suivant celle de l'emménagement dans leur nouvelle habitation, les demandeurs se prévalant à ce sujet des mandats de vente et de l'annonce parue dans un journal quotidien afin de prouver qu'ils avaient mis leur maison en vente à temps et que le prix fixé initialement n'était pas déraisonnable ou excessif, les demandeurs soulignant que la vente s'était toutefois révélée plus compliquée par le fait que plusieurs acquéreurs auraient abandonné leur plan d'acheter la maison après avoir pris connaissance des problèmes liés au lycée voisin.

Ils exposent encore que l'immeuble en question constituait leur résidence principale jusqu'au 1er décembre 2009, date à laquelle ils avaient procédé au changement officiel d'adresse à la commune, de sorte que le délai visé à l'article 102bis, alinéa 3, de la loi concernant l'impôt sur le revenu endéans duquel le propriétaire doit avoir réalisé la vente aurait expiré le 31 décembre qui suit le transfert dans la nouvelle habitation, soit le 31 décembre 2010 ; si la vente n'avait certes eu lieu que le 13 juillet 2011, soit 6 mois et 13 jours plus tard, ils estiment néanmoins qu'un an et 6 mois ne serait pas un délai déraisonnable pour vendre une maison de telle taille et à tel endroit. Par ailleurs, ils donnent à considérer que s'ils n'avaient procédé au changement officiel d'adresse qu'en date du 1er janvier 2010, soit quelques jours plus tard, le délai n'aurait expiré qu'en décembre 2011, et la plus-value n'aurait pas été imposée.

Dès lors, en se prévalant du principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt selon l'article 101 de la Constitution, ils affirment qu'en imposant la plus-value de la maison sise à Luxembourg, 12, square André, l'égalité des citoyens devant l'impôt ne serait plus garantie, étant donné que les impositions des plus-values sur des résidences principales seraient « *sans doute très, très rares* ».

Enfin, ils font plaider qu'une remise gracieuse pourrait être demandée si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables : or, le montant de 162.212.- euros leur réclamé au titre d'impôts sur le revenu pour l'année 2011 serait tellement élevé qu'il compromettrait leur existence économique et les priverait de moyens de subsistance indispensables, les demandeurs affirmant ne vivre que de la pension de Monsieur ... et n'avoir pas d'autres revenus.

Le délégué du gouvernement, de son côté, conclut à la confirmation de la décision directoriale déférée et en conséquence au rejet du recours tel que formulé par les demandeurs.

Une remise d'impôt au sens du paragraphe 131 AO se conçoit dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur

incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Une demande de remise d'impôt s'analyse dès lors exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette.

En effet, au vœu du paragraphe 131 AO, une remise d'impôt se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* », et ce à condition que la demande afférente ait été introduite par le contribuable « *endéans les délais du § 153 AO* », c'est-à-dire endéans l'année qui suit les faits justifiant la remise d'impôt.

En d'autres termes, une remise d'impôt n'est justifiée que si, ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables, ou bien si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur.

En ce qui concerne la rigueur objective mise en avant par les époux ...-..., qui résulterait en substance du fait qu'ils n'auraient pas pu bénéficier de l'exemption de la résidence principale, étant donné qu'ils n'auraient pas réussi à vendre leur maison au cours de l'année suivant celle de l'emménagement dans leur nouvelle habitation du fait des inconvénients résultant de la proximité immédiate d'un lycée et de la survenance de la crise financière, si l'article 99ter de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », précise que le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après son acquisition, d'un immeuble bâti qui constitue, au sens de l'article 102bis LIR, la résidence principale du contribuable n'est pas imposable, l'article 102bis LIR pour sa part énonce en son alinéa 3 que « *est (...) assimilée à une résidence principale l'habitation antérieurement occupée par le contribuable, lorsque la réalisation de cette habitation intervient au cours de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation* ».

Or, étant donné que conformément au certificat de résidence versé en cause que les demandeurs ont procédé à un changement de domicile de leur maison sise à L-... ..., en faveur de leur maison sise à L-..., en date du 1er décembre 2009, le délai visé à l'article 102bis, alinéa 3, LIR, tel que cité ci-dessus, endéans lequel le propriétaire doit avoir aliéné cette maison, a expiré le 31 décembre de l'année qui suit le transfert dans la nouvelle habitation des contribuable, à savoir le 31 décembre 2010 : par conséquent, à la date de l'acte notarié de vente du 13 juillet 2011, la maison sise à L-... ..., n'était plus susceptible d'être assimilée à une résidence principale au sens de l'article 102bis LIR précité.

Aussi, le tribunal ne saurait déceler dans l'application de la loi telle qu'effectuée par le directeur une quelconque rigueur objective qui plaiderait en faveur de la remise gracieuse sollicitée par les demandeurs, laquelle consiste en fait à réclamer le bénéficie d'une suspension des délais légaux sous prétexte, d'une part, de la proximité d'un lycée par rapport à leur maison et des inconvénients en résultant, et, d'autre part, de la survenance de la crise financière - étant rappelé que tant la proximité du lycée, lequel, d'après la coupure de presse versée en cause devrait d'ailleurs prochainement déménager, que l'impact de cette crise sur la vente de leur maison reste en l'état de pure allégation - ; or, il convient de rappeler que la voie gracieuse n'a pas été instituée pour réaliser des conceptions de politique sociale ou

économique, mais en dernière analyse elle a pour objet d'assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt selon l'article 101 de la Constitution[1]. Ce principe d'égalité implique nécessairement comme corollaire que les délais soient appliqués de manière identique à tous les contribuables et non de manière différente en fonction de critères forcément subjectifs ; la fonction de la remise en équité ne pouvant en particulier pas être d'abolir les délais pour exercer un droit[2].

A cet égard, c'est de manière particulièrement malvenue que les demandeurs entendent se prévaloir de l'égalité des citoyens devant l'impôt, alors qu'ils demandent précisément à être dispensés du respect d'un délai, lequel s'impose toutefois à tous les contribuables, et ce afin d'échapper à la taxation de la plus-value conséquente générée par la vente de leur maison.

Il s'ensuit qu'à défaut de tout autre moyen aucune rigueur objective ne peut être dégagée des éléments du dossier soumis au tribunal.

Quant à une éventuelle rigueur subjective, si les époux ...-... ont certes affirmé que le montant leur réclamé par l'administration des Contributions directes serait tellement élevé qu'il compromettrait leur existence même, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement a relevé que la plus-value réalisée suite à la vente de leur maison, s'élevant à 861.134,14 euros, suffirait très largement à payer l'impôt dû, et ce sans entamer les autres revenus et avoirs des demandeurs, de sorte que la situation des époux ...-... n'est pas constitutive d'une quelconque rigueur subjective au sens du paragraphe 131 AO, d'après laquelle la situation personnelle des contribuables serait affectée de façon telle que le paiement de l'impôt non remis par la décision déférée compromettrait leur existence économique et les priverait des moyens de subsistance indispensables.

Il s'ensuit que les époux ...-... n'ont pas produit d'éléments en cause permettant au tribunal de réformer la décision directoriale déférée, de sorte que leur recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Les demandeurs réclament encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.000 euros, demande qui, au vu de l'issue du litige, est à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

---

[1] Trib. adm. 12 janvier 1999, n° 10802, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 426.

[2] Trib. adm. 17 octobre 2001, n° 13099, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 427, ainsi que concernant un cas identique, trib. adm. 11 mars 2013, n° 29891.

rejette la demande en obtention d'une indemnité de procédure telle que formulée par les demandeurs ;

met les frais à charge des demandeurs.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 7 juillet 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

Schmit Sünnen